

1- عموميات حول محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

إن أنظمة التكاليف التي تصمم من أجل الوصول إلى تكلفة الإنتاج تتكون من نظامين رئيسيين هما نظام الأوامر الإنتاجية ونظام المراحل الإنتاجية والتي تسمى (الأنظمة التقليدية)، والتي اتضح قصورها خلال الثمانينيات من القرن الماضي، من حيث تقديمها معلومات مضللة وغير دقيقة عن تكاليف الإنتاج كأساس لتحميل أو توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات دون الأخذ بعين الاعتبار الاختلاف في المنتجات من حيث درجة تعقيدها أو حجم استهلاكها للموارد، والنتيجة كانت في تحميل المنتجات البسيطة ذات الحجم الكبير بتكاليف كبيرة وتحميل المنتجات المعقدة ذات الحجم القليل بتكاليف قليلة، وأن هذا سيؤثر بشكل مباشر على بعض القرارات الإدارية مثل قرارات التسعير.¹

إن تحديد تكلفة الإنتاج كانت تعتمد بشكل كبير على عنصري المواد والعمل، ولكن مع نهاية القرن الماضي. وانتشار استعمالات الحواسيب والتكنولوجيات الحديثة بشكل واسع فقد تناقص العمل المباشر وتزايدت الكلف غير المباشرة متمثلة في كلف تشغيل الآلات، وكلف تصحيح المنتج، والثلث، والتطوير والكلف التسويقية وتحسينها، ولكل هذه المبررات لا بد من استخدام أنظمة تواكب هذه التطورات ويعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد تلك الأنظمة الحديثة المتطورة.

1-1- مشاكل الأنظمة التقليدية:

إن الأنظمة التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس تكلفة الإنتاج للأسباب التالية²:

تجميع الإنحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات؛

التركيز على النتائج الإجمالية المالية، وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج؛

اعتماد الأنظمة التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم مثل ساعات العمل المباشرة كقاعدة لاسترداد التكاليف غير المباشرة؛

-اختلاف الحجم الإنتاجية؛

¹اسماعيل يحيى التركيتي، محاسبة التكاليف المتقدمة-قضايا معاصرة- دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2007، ص155.

²اسماعيل التركيتي، المرجع السابق، ص156.

- تنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات.

1-2- نشأة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومراحل تطورها:

أسس أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على القرارات التي يتخذها مصمم ومهندسي المنتجات.

في الحقيقة إن الظهور الفعلي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based costing (ABC) في الكتب العلمية المحاسبية قد بدأ عام 1987، وبشكل ملفت للنظر حيث نشر كل كوبر و كابلن (Cooper and Kaplan) أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC) في عدد من المجالات وبغناوين حماسية مثل (نظام كلفة واحد لا يكفي)، و (قياس الكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح)، ومع بداية التسعينيات فإن الكثير من الشركات إعترفت بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC)، وهناك دراسة من قبل Innes, Mitcholl عام 1995 أشارت إلى أن 20% من شركات إنجلترا تبنت هذا النظام .

وفي عام 1988 طور (cooper and Kaplan) أسلوب تخصيص التكاليف غير المباشرة حيث أشار إلى أن التحدي الحقيقي في كيفية تصميم نظام محاسبة داخلية يكون قادرا على تدعيم استراتيجية المؤسسة في ظل البيئة الحديثة في الأمد الطويل الأجل، وبذلك يعتبر كل من (cooper and kaplan) أول من قام بتطبيق النظام عمليا في ثمانينيات القرن الماضي على الشركات الأمريكية ومن ثم طبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في كل من بريطانيا وأروبا وكندا وغيرها من البلدان.

وقد دلت الدراسات الميدانية على أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة قابلة للتطبيق في كافة المجالات - المؤسسات الكبيرة والمتوسطة والصغيرة - والقطاعات الاقتصادية والإنتاجية والخدمية وذلك بهدف تحقيق الأهداف وتحسين الأداء وتخفيض التكاليف¹.

¹ خليل ديليمي، نواف فخر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2002، ص390.

1-3- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تخلق الطلب من الموارد؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضاً لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات؛
- تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء خفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استفادها بأنشطة المنظمة؛
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛
- ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظاً على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلاً؛
- تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة وذلك كمدخل التعظيم قيمة المنظمة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها¹. ويمكن إيضاح أهداف هذا النظام بالشكل التالي:

1-4- الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية:

- إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ويشابه أنظمة التكاليف التقليدية في أن كلاهما يقوم بعملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على عدة مراحل، وأن اختلاف النظامين من حيث فلسفة وإجراءات التجميع وإعادة التجميع على مستوى كل مرحلة، بالإضافة إلى اختلاف المبدأ الذي يقوم عليه كل من النظامين ويمكن ذكر أهم الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة المحاسبية التقليدية كما يلي:

الجدول رقم (1): الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الأنظمة المحاسبية التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة
يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب التكلفة ذلك النشاط	يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل أو يتم استخدام بمعدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشر المخططة على أساس التحميل المختار.
تتعدد استخدامات مجتمعات التكاليف في القسم الواحد ويخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات للمؤسسة.
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف في نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال)	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل في نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف)
في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.
تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.	تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات

المصدر: إسماعيل يحيى التكريني، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع. الأردن، الطبعة الأولى : 2007، ص ص 166-167

من خلال الجدول فإن الأنظمة التقليدية متمثلة بالخصوص في طريقة التكاليف الحقيقية، تركز على المنتجات وتقسّم التكاليف غير المباشرة على أساس الوظائف، أو ما يعرف في محاسبة التكاليف بمراكز التحميل أو أقسام المؤسسة (الشراء، الإنتاج، التوزيع)، ويتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات على أساس وحدة قياس (وحدة العمل التي يتم تحديدها وفق متغيرات مالية مثل تكلفة العمل المباشر (أجور العمال، ساعات اليد العاملة) ويتم تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع تكاليف القسم على كمية وحدة العمل، أما نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يركز على الأنشطة ويعطي لنا معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط داخل كل قسم، ويتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفق مسببات التكلفة والتي بدورها لا تستند إلى متغيرات مالية، ويتم تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة الضرورية التي تدخل في إنجازه وتكوينه.

2- المفاهيم الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على الأنشطة المؤدية لإنتاج المنتج ويتتبع التكاليف غير المباشرة إلى المنتجات على أساس ما استهلكه المنتج من أنشطة وأسس التخصيص أو مسببات التكلفة Cost DRIVER المستخدمة في هذا النظام في مقاييس للأنشطة المؤداة. وفي ظل هذا النظام يتم التركيز على أن المنتجات لا تستهلك الموارد مباشرة وإنما تستهلك الأنشطة¹ وتحدد تكلفة المنتج على أساس مجموع تكلفة الأنشطة التي يجب أدائها لإتمام عملية الإنتاج والتسليم للعملاء.

2-1- مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

تعددت تعاريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حسب اختلاف عدد من وجهات النظر فيعرفه بعض الأكاديميون أنه "عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية"²

¹ محمد القيومي، محمد، أصول محاسبة التكاليف، الناشر المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 1999، ص 563.

² إسماعيل يحيى التركي، محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره، ص 163.

حسب " : Horngren نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض . أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء".

و حسب : Davidson نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز الكلف والتي تمثل الأنشطة ، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها.¹

وقد عرفا كل Cooper و Kaplan نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه "يعد بمثابة أداة استراتيجية تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء الشركة. مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة، ومنها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج أو الخدمة و قرارات توظيف الموردين"²

يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه "مدخل تكلفة يركز على الأنشطة لأغراض تكلفة رئيسية cost object حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض أخرى كالمنتجات والخدمات . " هو طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة لأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادة منها ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات"³

كما عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه "يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وكذلك أعراض التكلفة حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالاعتماد على استخداماتها وبسبب العلاقة السببية المسببات التكلفة بالأنشطة". أي أنه يقوم على فكرة أن توفير المنتجات أو الخدمات

¹اسماعيل حجازي، سعاد العالم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، ص99.

²ابراهيم سليمان النمى، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة (دراسة ميدانية على مستشفيات حكومية العاملة في قطاع غزة)، رسالة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الادارية، جامعة، 2013، غزة، فلسطين، ص44.

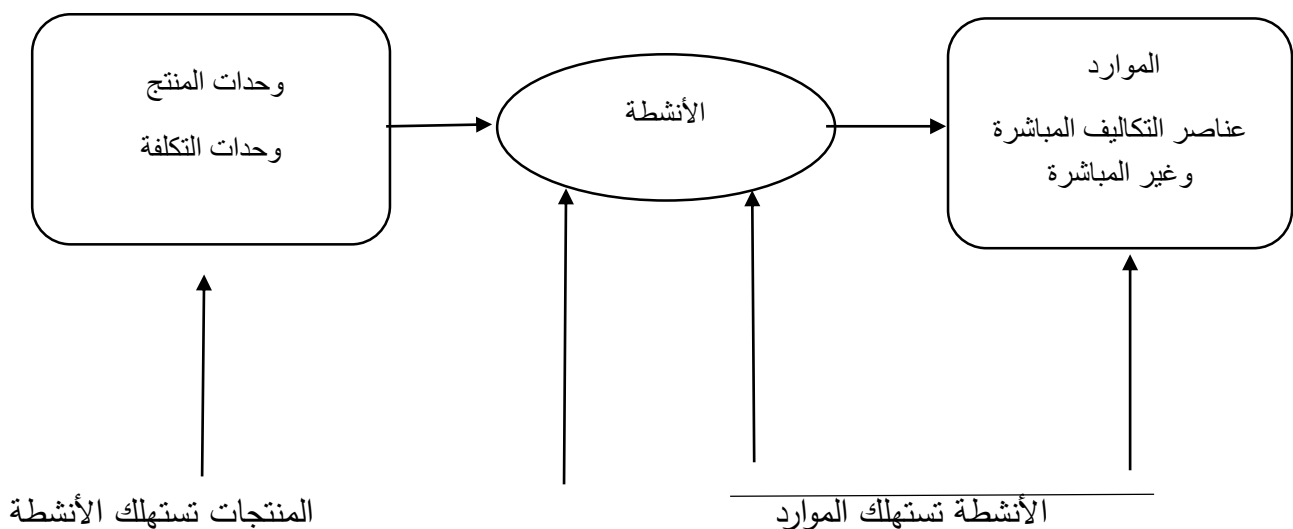
³اسماعيل حجازي، سعاد العالم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، المرجع السابق، ص99.

يحتاج إلى مؤسسات وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة.¹

وعليه ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو من بين أحدث الأنظمة للمحاسبة الإدارية المعاصرة وهو يقوم على:

- تقييم قدرة المؤسسة على أداء الأنشطة من خلال تحديد وقياس مواردها؛
- تحليل الأنشطة وتصنيفها ما بين أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة؛
- تحديد تكلفة مختلف الأنشطة وكذلك تكلفة الطاقة غير المستغلة.

الشكل رقم (1): كيفية تتبع التكاليف المباشرة وغير مباشرة وفق أسلوب التكاليف على أساس النشاط



بمسببات تكلفة أخرى

بمسببات تكلفة

المصدر : محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي و الحديث) ، دار اليازوري للنشر والتوزيع عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص 293.

¹ناصر نور الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2004، ص354.

ومن هنا يتطلب العمل بمدخل التكلفة على أساس النشاط ضرورة توافر مجموعة الأركان أو العناصر التالية والتي تشكل أهم المفاهيم المرتبطة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

2-2- مفهوم الأنشطة :

حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة فإن الأنشطة في السبب في حدوث التكلفة، فإنها تمثل مجموعة العمليات أو الإجراءات أو الأفعال في دورة الإنتاج التي تقوم باستهلاك الموارد أو عناصر التكاليف بغرض إنتاج المخرجات النهائية المتمثلة في وحدات التكلفة أو وحدات الإنتاج¹

كما يعرف النشاط على أنه: " البؤرة أو نقطة الارتكاز الأساسية في ظل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، وهو حدث أو إجراء يؤدي إلى عمل ما أو هو مجموعة من الأحداث أو الإجراءات التي تتكامل معاً لأداء عمل معين، الأنشطة تعتبر مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية²، أما مركز النشاط فهو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها.

يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام، ويستخدم في إعداد معدل التحميل.

2-3- مسببات التكلفة:

مسبب التكلفة يمثل مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة، وهو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة ، مسبب التكلفة Cost DRIVER هو الحدث الذي أدى إلى إنشاء التكلفة ومعرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة في أساس البناء وحساب التكلفة الوحدوية فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل مثل ساعات عمل اليد العاملة المباشرة ، ساعات عمل الآلات وكذا، ولإشارة فانه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة على عكس الطريقة التقليدية فان هذه المرحلة اللاحقة

¹ محمد العثماني، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، الطبعة الأولى، دار اليازوري، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص298.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، مصر، 2009، ص354-355.

لا توجد لأنه لا يتم تحميل المصاريف غير المباشرة إلى مراكز الإنتاج مباشرة في المرحلة الأولى لم يكن هناك تحديد للأنشطة¹.

أمثلة عن مراكز الأنشطة والتكاليف الممكن تتبعها

أنواع المراكز	التكاليف الممكن تتبعها
مراكز على مستوى الوحدات المنتجة أنشطة مرتبطة بالآلات أنشطة مرتبطة بالعمل	تكاليف القوى المحركة تكاليف الصيانة تكاليف العمل التجهيزات المصنع إهلاكات الآلات والمعدات اهتلاك آلات الصيانة
مراكز على مستوى الدفعة عمليات الأمر بالشراء عمليات الأمر بالإنتاج عداد الآلات والمعدات ومناولة المواد	تكاليف الأعمال المكتبية التجهيزات المهيكلية تكاليف إعداد الآلات تكاليف مناولة المواد اهتلاكات الأدوات المكتبية وأجهزة مناولة المواد والآلات
مراكز على مستوى المنتج الشطة فحص الجودة اختبارات المنتج إدارة المخزون لكل أنواعها تصميم المنتج العمليات الخاصة (للمواد والآلات)	تكاليف الرقابة النوعية تكاليف تجهيزات الاختبار تكاليف إدارة القطع تكاليف تخزين المواد تكاليف هندسة المنتج تكاليف التصميم

¹مخلخل زوينة، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة اقتصاد المال والأعمال، العدد4، الجزائر، ص127.

اهتلاك الآلات والمعدات المتخصصة	
مرتببات إدارة المصنع	مراكز على مستوى الدعم العام
اهتلاك المصنع	معدات المصنع العامة
الضرائب العقارية والتأمينات	تشغيل المصنع
تكاليف إدارة الأفراد	إدارة وتدريب الأفراد
تكاليف تدريب العاملين	
تكاليف ترقية العاملين	

المصدر: عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف ، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2000، ص:

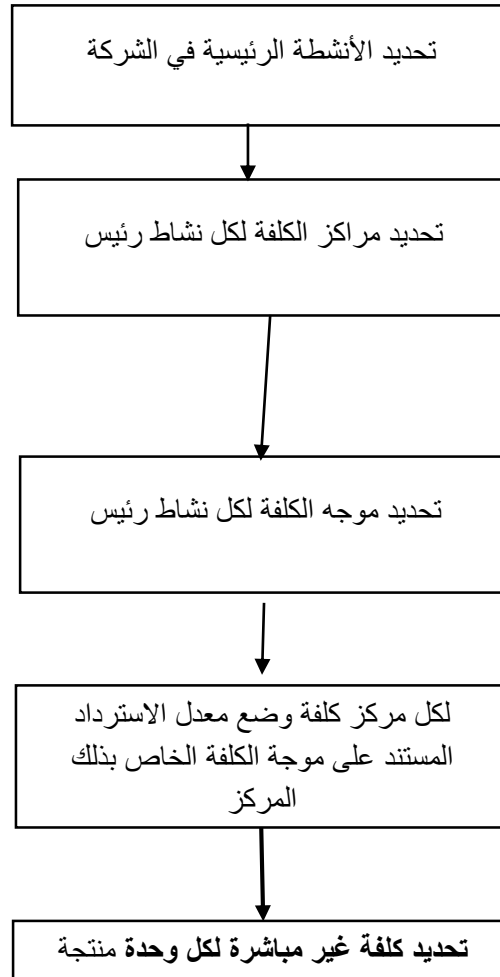
117

2-4-مجمعات التكلفة:

يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام ، ويستخدم في إعداد معدل التحميل، مجموعات أو أوعية التكلفة تتمثل في مراكز لتجميع التكاليف الخاصة بنشاط أو أكثر سواء كان رئيسي أو فرعي، لتحميلها على المنتجات النهائية للمنشأة، باستخدام محركات تكلفة مناسبة، وهي أحد المقومات الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة للوصول إلى بيانات تكلفة دقيقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية، وعليه تعرف مجموعات التكلفة على أنها ذلك المستوى من التفصيل الذي يتم عنده تجميع التكاليف الخاصة بالأنشطة ثم توزيعها على المنتجات النهائية.

ويتميز هذا المدخل بزيادة عدد مجموعات التكلفة المرتبطة بزيادة عدد الأنشطة المسببة للتكاليف، بخلاف نظام التكاليف التقليدي الذي يجمع التكاليف في مجموعة واحدة فقط في حالة استخدام معدل واحد للتحميل، أو في عدة مجموعات محددة تبعا للأقسام المختلفة الواردة بالهيكل التنظيمي في المنشأة ويمكن تلخيص الأركان الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة وترابطها وفق المخطط الانسيابي التالي:

الشكل رقم (2): الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة



المصدر: عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص

114

3- خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يقوم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على ثلاثة خطوات أساسية حيث يتم تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها كخطوة أولى، ليتم بعدها في الخطوة الثانية تحديد تكاليف الأنشطة وفي الخطوة الثالثة يتم تجديد تكاليف المنتجات.

3-1- تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها

يبدأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتحليل الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة معينة. أي يتم التعرف على الأنشطة وتحديد¹ها ، حيث يتم بعدها اعداد خريطة تدفق الأنشطة يبين فيها بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدأ من استلام المواد الخام إلى غاية فحص وتسويق المنتج النهائي مع مراعاة تسجيل كل شيء على هذه الخريطة الخاصة وقت القيام بكل نشاط وذلك لأنه مؤشر جيد لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج² ومن ثم تصنف الأنشطة إلى مجموعتين الأولى تضم الأنشطة التي تضيف القيمة مثل نشاط استلام المواد العام التي لا يمكن بدونها القيام بعملية الإنتاج، فالتخلي عن أي نشاط من أنشطة هذه المجموعة يؤدي على المدى البعيد إلى تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك، أما المجموعة الثانية تضم الأنشطة التي لا تضيف قيمة حيث أن هذه الأنشطة يمكن تخفيض تكلفتها دون تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك. لذلك فمن مصلحة المؤسسة إلغاؤها وإعادة ترتيب العمليات بما يضمن تنفيذ الأنشطة بأقل وقت وأقل تكلفة وأعلى كفاءة ممكنة .

3-2- تحديد تكاليف الأنشطة

يتم فيها تحديد موجهات الكلف (العلاقة السببية بين التكاليف غير المباشرة والنشاط) ، و تمثل الأساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من الأنواع التكاليف التشغيلية على الأنشطة المنشأة المختلفة. تتضمن تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة حيث تتكون هذه العوامل الإنتاجية من أفراد. آلات نظم الحاسب الآلي وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها. وتحديد هذه التكاليف تمر بثلاثة مراحل انطلاقا من تحديد العلاقة بين الأنشطة وتكاليف المواد وذلك من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات كل نشاط والمحور الرئيسي لتحديد العلاقة السببية هو مقياس مسبب التكلفة والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجات من النشاط. ثم تحديد مسبب تكاليف الموارد عن طريق توزيع تكاليف الموارد ليتم تحديد مقدار كل نشاط من هذه التكاليف.

¹أحمد عطية هاشم، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، القاهرة مصر، الطبعة الأولى، 2000، ص 25
²ثناء على القباني، مدخل استراتيجي الدراسة متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، مصر، ط1، 2006، ص: 46

3-3- تحديد تكاليف المنتجات

يسعى مصمم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في حقيقة الأمر على كفاءة تحديد مسببات التكلفة. وعند اختيار هذه المسببات في المستوى الثاني يجب مراعاة ما يلي:

- سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها؛
- أن تكون قابلة للقياس (كمية)؛
- أن تتميز بأعلى درجة ارتباط مع مجموعة تكاليف النشاط؛
- أن يكون مقياس متجانس على نحو معقول لنتائج كل نشاط.

وبعد تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط أو وعاء تكلفة يتم تحميل تكاليف الأنشطة الأغراض التكلفة طبقا لحاجة كل من هذه الأغراض للموارد المستهلكة في انجاز الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب ويتم اعداد معدل تحميل كل نشاط أو مركز تكلفة بقسمة مجموع تكاليف الأنشطة المكونة لمركز أو وعاء التكلفة على حجم أو عدد مسببات التكلفة المحدد كمحرك لهذا الحوض ويحسب كما يلي :

$$\text{معدل تحميل تكلفة المركز} = \left(\frac{\text{التكلفة الوحيدة للمسبب}}{\text{إجمالي تكاليف المركز}} \right) \times \text{عدد}$$

أما كمرحلة أخيرة فيتم حساب تكلفة المنتجات حيث يتم في إتمام إجراءات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ويتم ذلك بجمع التكاليف المباشرة لكل منتج مع نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة. رابعا:

4-مزايا وعيوب استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تحقق مجموعة من المزايا التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- خفض التكاليف وذلك من خلال أول مراحل تطبيق النظام وهي تحديد الشطة الوحدة وتصنيفها وفق منهج تحليل القيمة؛

- عندما تدرك الإدارة إن التكاليف لا يتم فقط تحملها، بل هناك ما يسببها وحينما تتخذ قرار خفض ما يسبب الأنشطة التي تستهلك الموارد فإن هذا خفض سيكون مستمرا؛
- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة، معبرا عنها في شكل يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط؛
- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم اتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، ومن ثم تمكين الإدارة من توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء كما تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة؛
- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل؛
- تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء، وهذا ما يساعد الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية أو إعادة النظر في المزيج الحالي إلى مزيج أكثر ربحية؛
- يمثل آلية الرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة كما تساهم في إدارة التكلفة وإعداد الموازنات والرقابة وتقييم الأداء؛
- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملاءمة للوحدة المنتجة أو الخدمة؛
- يتطلب استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة عمل فريق من المتخصصين في المحاسبة، الإنتاج. الإدارة وغيرها.

على رغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف النشاط أو المتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة و تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها تخطيط ورقابة التكاليف، إلا أن هناك من يعتبر أن هذه الطريقة تتطلب تكلفة مرتفعة وجهد كبير لأجل تطبيقها وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات تتردد في استخدامها بخاصة المؤسسات الصغيرة لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع في الأجل الطويل، فإن النظام يحقق منافع جمة خصوصا في مجال الرقابة على التكاليف وتحسين الأداء.

وهناك بعض من الانتقادات الموجهة إلى النظام، حيث ينظر إليه على أنه تطوير النظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب والنتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة وإن كفاءة استخدامه تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم للمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن ضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية له.

إن التكاليف الصناعية حسب طبيعتها ولغرض التسيير يمكن تقسيمها إلى:

تكاليف صناعية مباشرة : وهي كل التكاليف التي يكون لها صلة مباشرة بالمنتج ويمكن تتبعها وتحديد نصيب المنتج منها بكل دقة وسهولة، ومن أمثلتها المواد الأولية، ساعات العمل المباشر .
تكاليف صناعية غير مباشرة : وهي التكاليف التي يصعب تتبعها وليست لها علاقة مباشرة بالمنتج وبالتالي لا يمكن تحديد نصيب المنتج منها بدقة ، وهي تطرح مشكل كبير في محاسبة التكاليف وخاصة عندما تكون كبيرة . ومن أمثلتها أجور الموظفين ، تكاليف البحث والتطوير .
وعليه فهناك مدخلان لتوزيع وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات هما : المدخل التقليدي (طريقة التكاليف الحقيقية)، والمدخل الحديث (طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC)
حسب المدخل التقليدي (طريقة التكاليف الحقيقية)، يتم تقسيم المؤسسة إلى أقسام أساسية كقسم الشراء والإنتاج وأقسام مساعدة كقسم الإدارة و الصيانة.
المدخل التقليدي (طريقة التكاليف الحقيقية): يتم الاعتماد على معدل تحميل أو تخصيص واحد مثل حجم النشاط وحدات منتجة ، ساعات عمل مباشرة بالنسبة لقسم الإنتاج.
يتم حساب معدل التحميل حسب المدخل التقليدي(طريقة التكاليف الحقيقية) بقسمة إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة على إجمالي حجم النشاط المناسب لكل قسم بها هذا بعد القيام بمجموعة من العمليات مرتبطة بالتكاليف الصناعية غير المباشرة التوزيعات البسيطة والتبادلية على مختلف الأقسام وتحميلها في النهاية على الأقسام الرئيسية.
يعد المنتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة كحاصل جداء حجم النشاط المرتبط بالمنتج في معدل التحميل.
طريقة التكاليف على أساس النشاط (ABC) حسب هذا المدخل فيجب تتبع الخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تقسيم المصنع إلى مجموعة من الأنشطة وليس إلى أقسام مثل المدخل التقليدي (طريقة التكاليف الحقيقية) أمثلة على ذلك (نشاط شراء المواد ، نشاط مناولة المواد ، نشاط تجهيز ، نشاط فحص الجودة)
الخطوة الثانية: توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة.
الخطوة التالية: حساب معدل التحميل لكل نشاط كما يلي: معدل التحميل - إجمالي التكاليف الصناعية للنشاط / إجمالي مسبب التكلفة. أمثلة على ذلك نشاط شراء المواد مسبب التكلفة هو عدد أوامر الشراء ، نشاط في التكلفة له عدد الاختبارات للفحص
الخطوة الرابعة تحديد نصيب المنتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة وفقا للأنشطة المختلفة ويحسب كما يلي نصيب المنتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة - مع (مقدار تكلفة النشاط لهذا المنتج " بعد تحميل النشاط)

5- أمثلة تطبيقية

حتى تعم الفائدة ويتمكن الطالب من الفهم الجيد لمختلف المفاهيم والمصطلحات المرتبطة بالوحدة التعليمية تقدم مجموعة من الأمثلة والحالات التطبيقية بشكل يأخذ بعين الاعتبار التدرج ، التبسيط، الوضوح والدقة.

المثال الأول:

إليك المعلومات التالية الخاصة بمؤسسة " يحيوي وشركاته الصناعية لصناعة صهاريج المياه للفترة المنتهية الثلاثي الأول 2020 .

قدرت التكاليف الصناعية غير المباشرة ب 1000000 دج ، موزعة على ثلاثة أنشطة كما يلي:

البيانات	النسبة المئوية
التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بالتحضير للإنتاج	50%
التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بمعالجة المواد الأولية	35%

التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بفحص الجودة	15%
---	-----

وقدر حجم النشاط المرتبط بكل منتج خلال نفس الفترة حسب الجدول الموالي

البيانات	عدد مرات التحير للإنتاج	عدد مرات معالجة المواد	عدد مرات فحص الجودة
المنتج (1) - صهاريج 3000 لتر	80	40	25
المنتج (2) - صهاريج 2500 لتر	60	35	15
المنتج (3) - صهاريج 2000 لتر 60	60	25	10
المجموع	200	100	50

إذا علمت أن التكاليف الصناعية المباشرة لنفس الفترة ونصيب كل منتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة المنجزة عن طريق المدخل التقليدي كانت كما يلي:

الأنشطة	المنتج(1)	المنتج (2)	المنتج(3)
المواد الأولية المباشرة الإجمالية	400000	300000	200000
أجور اليد العملة المباشرة الإجمالية	285000	182500	132500
التكاليف الصناعية غير المباشرة	300000	500000	200000

العمل المطلوب :

1. حدد مسبب لكل نشاط.

2. أحسب معامل التحميل لكل نشاط.

3. حدد نصيب كل منتج من التكاليف الصناعية غير المباشرة، إذا علمت أن عدد الوحدات المنتجة التامة الصنع هو 300 وحدة بالتساوي.

4. حدد تكلفة إنتاج الصهرج الواحد بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

5. حدد تكلفة إنتاج الصهرج الواحد بطريقة التكاليف الحقيقية.

6. استخرج الفرق بين الطريقتين.

حل المثال الأول:

1. تحديد مسبب كل نشاط:

نوع النشاط	مسبب النشاط
التحضير للإنتاج	عدد مرات التحضير للإنتاج
معالجة المواد الأولية	عدد مرات معالجة المواد
فحص الجودة	عدد مرات فحص الجودة

2. حساب التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل نشاط:

البيانات	المبالغ
التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بالتحضير للإنتاج	500000
التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بمعالجة المواد الأولية	350000
التكاليف الصناعية غير المباشرة المرتبطة بفحص الجودة	150000
المجموع	1000000

3. حساب معامل التحميل لكل نشاط:

معامل التحميل لكل نشاط = إجمالي التكاليف غير المباشرة للنشاط / إجمالي محرك أو مسبب تكلفة النشاط

ويكون ذلك حسب الجدول التالي:

الأنشطة	إجمالي تكلفة النشاط	إجمالي التكلفة	معدل تحميل النشاط
التحضير للإنتاج	500000	200	2500 لكل مرة تحضير الإنتاج
معالجة المواد الأولية	350000	100	3500 لكل مرة معالجة المواد
فحص الجودة	150000	50	3000 لكل مرة عملية فحص

4. تحدد نصيب المنتجات من التكاليف الصناعية غير المباشرة:

الأنشطة	المنتج (1)	المنتج (2)	المنتج (3)
نشاط التحضير للإنتاج المنتج 1: 80X2500 المنتج 2: 60X2500 المنتج 3: 60X2500	200000	150000	150000
معالجة المواد الأولية: المنتج 1: 40X3500 المنتج 2: 35X3500 المنتج 3: 25X3500	140000	122500	875000
فحص الجودة: المنتج 1: 25X3000 المنتج 2: 15X3000 المنتج 3: 10X3000	75000	45000	30000

267500	317500	415000	إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل منتج
100	100	100	عدد الوحدات المنتجة
2675	3175	4150	تكلفة الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة

5- تحدد تكلفة إنتاج الصريح الواحد بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
المواد الأولية المباشرة الإجمالية	400000	300000	200000
أجور اليد العاملة المباشرة الإجمالية	285000	182500	132500
إجمالي التكاليف الصناعية المباشرة	685000	482500	332500
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل صهرج	415000	317500	267500
إجمالي تكلفة كل صهرج	1100000	800000	600000
عدد الصهاريج المنتجة	100	100	100
التكلفة الكلية لإنتاج الصهرج الواحد	11000	8000	6000

6- حدد تكلفة انتاج الصهرنج الواحد بطريقة التكاليف الحقيقية:

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
المواد الأولية المباشرة الإجمالية	400000	300000	200000
أجور اليد العملة المباشرة الإجمالية	285000	182500	132500
إجمالي التكاليف الصناعية المباشرة	685000	482500	332500
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل صهرنج	100000	500000	400000
إجمالي تكلفة كل صهرنج	785000	982500	738500
عدد الصهارنج المنتجة	100	100	100
التكلفة الكلية لإنتاج الصهرنج الواحد	7850	9825	7385

7- استخراج الفرق بين الطريقتين:

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
التكلفة الكلية لإنتاج الصهرنج الواحد ABC	11000	8000	6000
التكلفة الكلية لإنتاج الصهرنج الواحد التكاليف الحقيقية	7850	9825	7385

8- تحديد سعر البيع بالطريقتين على أساس هامش ربح 20 %

البيانات	المنتج س	المنتج ص	المنتج ع
التكلفة الكلية لإنتاج الصهرنج الواحد ABC	11000	8000	6000
هامش الربح 20 %	2200	1600	1200
سعر البيع	13200	9600	7200
التكلفة الكلية لإنتاج الصهرنج الواحد التكاليف الحقيقية	7850	9825	7385
هامش الربح 20 %	1570	1965	1477
سعر البيع	9420	11790	8862

المثال الثاني:

إليك المعلومات الخاصة بمؤسسة "حسناوي وأبنائه" الصناعية لصناعة العصائر للفترة المنتهية الثلاثي الثاني 2020.

البيانات	القيم
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة	2000000 دج
التكاليف غير المباشرة المتعلقة بتحضير الإنتاج	50%
التكاليف غير المباشرة المتعلقة بشراء المواد الأولية	30%
التكاليف غير المباشرة المتعلقة بفحص الجودة	20 %
عدد مرات التحضير للإنتاج	100 مرة
عدد مرات أوامر الشراء	20 مرة

عدد مرات فحص الجودة	50مرة
---------------------	-------

المطلوب:

1- حدد في جدول الأنشطة ومسبباتها وحجم المسببات

2- تحديد معدل التحميل لكل نشاط

حل المثال الثاني:

1. حدد الأنشطة ومسبباتها وحجم المسببات

البيانات	مسببات النشاط	مسببات النشاط
نشاط تحضير الانتاج	عدد مرات التحضير للإنتاج	100مرة
نشاط شراء المواد الأولية	عدد مرات أوامر الشراء	20مرة
نشاط فحص الجودة	عدد مرات فحص الجودة	50مرة

2. تحديد معدل التحميل (تكلفة المسبب) لكل نشاط حسب الجدول الموالي:

معدل التحميل لكل نشاط = إجمالي التكاليف غير المباشرة للنشاط / إجمالي محرك أو مسبب تكلفة النشاط

البيانات	تكلفة النشاط	مسببات النشاط	مسببات النشاط	تكلفة المسبب
نشاط تحضير الانتاج	1000000 دج	عدد مرات التحضير للإنتاج	100مرة	10000 دج
نشاط شراء المواد الأولية	600000 دج	عدد مرات أوامر الشراء	20مرة	30000 دج
نشاط فحص الجودة	400000 دج	عدد مرات فحص الجودة	50مرة	8000 دج
المجموع	2000000 دج			

الحالة التطبيقية:

تقوم مؤسسة السلام الصناعية بإنتاج نوعين من المنتجات التامة الصنع هي : س، ص، وإليك البيانات التالية عن الفترة المنتهية من الثلاثي الثاني 2021.

البيانات	المنتج س	المنتج ص	الإجمالي
حجم الانتاج	6000	4000	10000
تكلفة المواد الأولية المباشرة الاجمالية	150000	250000	400000
تكلفة الأجور المباشرة الإجمالية	90000	60000	150000
مسببات الأنشطة			
ساعات دوران الآلات	3000	2000	5000
عدد مرات إعداد وتجهيز الآلات	06	14	20
عدد أوامر الشراء للمواد والأجزاء	24	76	100

ولقد بلغت التكاليف الصناعية غير المباشرة تكاليف اضافية على مستوى المصنع لمختلف

الأنشطة 800000دج ويتم تحميل هذه التكاليف تقليديا على أساس ساعات دوران الآلات

ولغرض تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، فقد تم تحديد ثلاثة أنشطة وتم توزيع التكاليف

الصناعية غير المباشرة كما يلي

البيانات	المبالغ	المسببات
تكلفة الأنشطة المرتبطة بالحجم	100000	؟
تكلفة الأنشطة لإعداد وتجهيز الآلات	400000	؟
تكلفة الأنشطة لشراء المواد والأجزاء	300000	؟
مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة	800000	

المطلوب : تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة من المنتجات بكل من (الطريقة التقليدية) وطريقة التكاليف الحقيقية (طريقة التكاليف على أساس الأنشطة)

الحل

أولا : تحديد تكلفة الانتاج للوحدة الواحدة من المنتجات بطريقة التكاليف الحقيقية

1- تحديد تكلفة وحدة العمل (معدل أساس التحميل)

تكلفة وحدة العمل = مجموع التكاليف غير المباشرة / عدد وحدات العمل

تكلفة وحدة العمل (معدل أساس التحميل)

لكل ساعة دوران آلة $160 = 800000 \div 5000$ دج

2- تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات وتحديد نصيب الوحدة الواحدة

البيانات	المنتج س	المنتج ص
التكاليف غير المباشرة المنتج س: $3000 * 160$ المنتج ص: $2000 * 169$	480000	320000
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل منتج	480000	320000
عدد الوحدات المنتجة	6000	4000
تكلفة الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة	80	80

تجميع تكلفة انتاج الوحدة الواحدة

البيانات	المنتج س	المنتج ص
تكلفة المواد الأولية المباشرة الإجمالية	150000	250000
تكلفة الأجور المباشرة الإجمالية	90000	60000
التكاليف الصناعية غير المباشرة الإجمالية	480000	320000
إجمالي تكاليف الإنتاج	720000	630000
حجم الإنتاج	6000	4000
متوسط تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة	120	157.5

ثانياً: تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة

تحديد معدل التحميل لكل نشاط حسب الجدول المالي

معدل التحميل لكل نشاط = إجمالي التكاليف غير المباشرة للنشاط / إجمالي محرك أو مسبب تكلفة النشاط

الأنشطة	إجمالي تكلفة النشاط	إجمالي مسبب التكلفة	معدل تحميل النشاط
معدل التحميل المرتبط بالحجم	100000	5000	دج لكل ساعة 20 دوران
معدل التحميل المرتبط بإعداد وتجهيز الآلات	400000	20	20000 دج مرة تجهيز
معدل التحميل المرتبط بشراء المواد والأجزاء	300000	100	30000

دج لكل أمر شراء المجموع	800000		
----------------------------	--------	--	--

2- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات وتحديد نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة

البيانات	المنتج س	المنتج ص
الأنشطة المرتبطة بالحجم المنتج س: 20 * 3000 المنتج ص: 20 * 2000	6000	400000
الأنشطة المرتبطة بتجهيز وإعداد الآلات المنتج س: 6 * 20000 المنتج ص: 14 * 20000	120000	280000
الأنشطة المرتبطة بشراء المواد الأولية والأجزاء المنتج س: 24 * 3000 المنتج ص: 76 * 3000	720000	228000
إجمالي التكاليف الصناعية غير المباشرة	252000	548000

4- حساب تكلفة إنتاج الوحدة لكل منتج:

البيانات	المنتج س	المنتج ص
تكلفة المواد الأولية المباشرة الإجمالية	150000	250000
تكلفة الأجور المباشرة الإجمالية	90000	60000

548000	252000	إجمالي التكاليف الصناعية
858000	492000	إجمالي تكلفة كل منتج
4000	6000	حجم الإنتاج
5214	72	تكلفة انتاج الوحدة الواحدة

الملاحظات:

هناك اختلاف بين الطريقتين (طريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التكاليف على أساس النشاط ABC) في تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وتعتبر طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC أكثر دقة. تكلفة المنتج (س) حسب المدخل التقليدي 120 دج للوحدة، تكلفة المنتج (س) حسب طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC هي 76 دج. إذا اتبعت المؤسسة المدخل التقليدي فإن هذا المنتج يسعر بقيم كبيرة قد لا يقبلها السوق التنافسي مما يعرض المنشأة لخسائر كبيرة ناتجة عن الانخفاض الشديد في المبيعات. وعلى العكس من المنتج (ص) تكلفته وفقاً للمدخل التقليدي 5157 دج للوحدة، تكلفة المنتج (س) حسب طريقة التكاليف على أساس النشاط ABC هي 214.5 دج. إذا اتبعت المؤسسة المدخل التقليدي سوف يتم تسعير المنتج (ص) أقل من تكلفته الحقيقية مما يعرض المؤسسة لخسائر كبيرة.